



Echec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954).

Sami EL OMARI

Doctorant

IAE, Université Toulouse I, Place Anatole France, 31042 Toulouse cedex, France

tel : 00330619381031 et fax : 0033561635656

sami_elomari@yahoo.fr

Résumé

Cette recherche se propose d'expliquer la première forme d'organisation de la profession comptable au Maroc à travers la notion d'isomorphisme et ses trois formes développées par DiMaggio et Powell (1983). Malgré les pressions institutionnelles qui se sont exercées pour influencer cette réforme, la résidence générale du protectorat français sur le Maroc a choisi d'élaborer la loi la plus adaptée à la réalité marocaine à ce moment.

L'intérêt de la recherche est double : l'utilisation de la théorie néo-institutionnelle pour expliquer un processus de professionnalisation et l'exploration d'un contexte d'évolution de la comptabilité et de la profession comptable très peu étudié (le contexte colonial français).

Mots clés

Profession comptable, isomorphisme, théorie néo-institutionnelle, Maroc, protectorat.

Echec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954).

1. INTRODUCTION

Le 8 décembre 1954, a été promulgué le dahir réglementant le port des titres d'expert comptable et de comptable agréé au Maroc. Ce dahir ne cherchait pas à réglementer la pratique de la comptabilité et organiser le fonctionnement de la profession, mais à protéger des titres sur des critères de compétence et de moralité. La profession comptable en ce temps était jeune. Son apparition et son développement se sont faits avec et pendant le protectorat français sur le Maroc (1912-1955). Cette profession, comme les autres professions libérales organisées au Maroc après le protectorat (architecte, avocat, médecin...), était exercée par les étrangers et a été au service principalement de la communauté étrangère installée au Maroc, vu l'état de compartimentation dans lequel vivaient les deux populations (autochtone et étrangère).

L'étude de cette première forme d'organisation de la profession comptable au Maroc comporte un double intérêt. Premièrement, il est clair que la majeure partie de cette réforme a été inspirée par l'organisation de la profession comptable en France (métropole). On peut y voir l'influence naturelle d'une métropole sur sa colonie. Meyer¹ (1981) soutient qu'il est facile de prédire l'organisation de l'administration d'une nation émergente sans bien connaître la nation elle-même, car « les nations périphériques sont de loin plus isomorphiques –en terme d'administration et modèle économique- que toutes théories d'économie internationale puissent nous faire prévoir». Mais l'analyse des données trouvées dans les archives à propos du processus d'élaboration de cette loi (dahir) nous montre que les trois formes de l'isomorphisme institutionnel n'ont que faiblement affecté ce processus d'organisation. Au-delà de cette contribution empirique, cette recherche vise aussi à contribuer à la littérature sur la profession comptable en deux points peu explorés :

- l'étude du processus de professionnalisation à travers la théorie néo-institutionnelle.
- et son étude dans un contexte non exploré, à savoir le contexte colonial français.

La grille de lecture de la théorie institutionnelle a été mobilisée pour expliquer principalement l'adoption de nouvelles pratiques et normes comptables par des entreprises ou par des Etats (Carpenter et Feroz (2001), Eden et al (2001), Tournon (2005)). On ne peut pas dire que la

¹ Cité par DiMaggio et Powell (1983, p.152)

profession comptable n'a jamais été analysée à travers la théorie néo-institutionnelle, car elle partage avec les courants récents dans la sociologie des professions, d'influence néo-Weberienne, les mêmes notions de base et les mêmes auteurs.

Si la profession comptable a été analysée dans le contexte colonial britannique (par exemple, en Australie (Chua et Poulloas 1993, 1998), Nigeria (Uche, 2002), Philippines (2003), Trinidad et Tobago (Annisette, 2000)), l'évolution de la profession comptable dans les anciennes colonies françaises, en périodes coloniale et post-coloniale, reste peu étudiée (El Omari et Saboly, 2005).

Donc le propos dans cette recherche est d'essayer d'expliquer cette première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc à travers la théorie néo-institutionnelle, et particulièrement la notion d'isomorphisme en se basant sur le travail de DiMaggio et Powell (1983). Nous essayerons d'identifier les rôles des différents acteurs dans cette réforme (profession comptable française et marocaine, l'Etat, la métropole).

Pour ce faire, nous avons utilisé des données d'archives retrouvées dans les archives diplomatiques à Nantes et les archives nationales du Maroc à Rabat. Le processus d'organisation de la profession comptable est reconstitué à partir de la correspondance entre les structures de la métropole et la résidence générale au Maroc et aussi à partir de la correspondance interne entre ses services de la résidence générale.

Dans la section suivante nous présenterons l'évolution de la profession comptable au Maroc et son contexte général, ainsi que le processus de réforme qui a donné naissance au dahir du 8 décembre 1954. La troisième section présentera les trois formes de l'isomorphisme en l'appliquant chaque fois au cas étudié.

2. LA PROFESSION COMPTABLE AU MAROC

Si l'étude se focalise sur la période de 1947 à 1954, qui a connu la première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (exposée dans le troisième point de cette section), il nous est apparu nécessaire de relater l'évolution de cette profession et de son contexte au Maroc. Le premier point donne une vision globale du Maroc du XIX siècle et les raisons qui ont pu induire à la non création du métier de comptable. Le deuxième point décrit le contexte du protectorat français sur le Maroc et son rôle dans l'arrivée au Maroc d'un nouveau métier.

2.1. LE MAROC AVANT 1912

Le Maroc du XIX^{ème} est un pays traditionnel, dont plus des trois quarts de la population vivaient dans le milieu rural. Le système politique était autocratique chapoté par le Sultan (et non un roi) entouré par le *Maghzen*² (non un gouvernement).

Trois grands centres urbains servaient³ en même temps comme trois grands centres commerciaux et plates formes d'échange entre les régions (qui leurs étaient liées) et avec l'étranger, pour l'exportation et l'importation de matières de consommation de base (Laroui, 2001, p51-52).

Le système fiscal jusqu'à 1901⁴ est resté très rudimentaire, basé sur la loi islamique « *shari'a* », qui ne rend légal que deux impôts : « *zakat* » principalement sur le capital (par exemple le bétail) et l'« *ushur* » sur le revenu (la récolte) : deux impôts annuels pas très élevés (environ 20% pour les deux).

En plus de ces impôts d'obligation religieuse, il y avait d'autres taxes administratives et redevances de souveraineté⁵. Mais ces taxes changeaient selon la région et la population. Les droits d'entrée au marché s'appliquent dans les « *souqs* » (marchés) sous autorité du « *maghzen* ». Les « *souqs* » de « *blad siba*⁶ » subissaient parfois des taxes d'entrée pour les « *caïds* » mais moins élevées (Ayache, 1983, p 413). Il en sort qu'il était difficile d'imposer les marocains (Pennell, 2000, p 22).

Un système fiscal aussi basique, une économie basée sur l'agriculture (de subsistance en majorité) et des échanges commerciaux avec l'Europe, certes en augmentation, mais portant principalement sur des produits agricoles et d'industrie légère, n'ont pas favorisé le développement de pratiques comptables sophistiquées, qui se serait traduit par l'apparition d'un corps de métier spécialisé, comme en témoigne le recensement effectué pour l'instauration du nouvel impôt « *tertib*⁷ ». Car ce travail a été confié à un « *amin* » et deux « *adouls* » par tribu.

² - le *makhzen* est composé des membres de la famille du Sultan, riches commerçants, ' *Ulama* (hommes savants en sciences et lois islamiques) et les leaders des tribus alliées au Sultan.

³ Mogador (Essaouira maintenant), Marrakech et Fès.

⁴ Date d'instauration de l'impôt appelé *tertib*.

⁵ Par exemple « *En Naïba* : droit payé pour la jouissance du sol, par les tribus non militaires » Michaux-Bellaire (1904).

⁶ *Blad siba* : régions de dissidence refusant de payer les taxes au *maghzen* ou d'accepter le contrôle direct du sultan à travers leur « *caïds* » (gouverneur), cependant une relation même faible existait toujours entre ces régions et le Sultan.

⁷ Par dahir, le Sultan Moulay Abdel 'Aziz promulguait le 25 août 1901 un nouvel impôt supprimant tous les autres impôts. Le « *tertib* » est un impôt annuel unique sur le capital. Cette réforme, conseillée par la grande Bretagne, a été confrontée à la réticence des privilégiés et l'attitude dilatoire de la France qui voulait pousser le *makhzen* à contracter un emprunt (Ayache, 1983, p85).

« L'*adoul* » ou « l'*adel* » a principalement des fonctions notariales. Il est aussi auxiliaire du « *cadi* » (juge), lui tient le greffe et parfois il est chargé de la gestion des biens des mineurs.

Sa formation est principalement juridique, complétée par un enseignement d'arithmétique nécessaire à ses fonctions de notariat. Mais l'enseignement des matières comme l'arithmétique, l'algèbre, la trigonométrie, la géométrie...etc ne faisait plus partie du programme officiel de l'enseignement traditionnel en décadence (par exemple à l'université Qarawiyyin à Fes) et leur transmission⁸ se faisait à travers les familles ou dans quelques *zaouias*⁹, ce qui n'a pas privilégié leur diffusion.

L'enseignement traditionnel a exclu aussi des disciplines comme l'astronomie, la science cabalistique des nombres, la médecine (*tibb*)... et s'est concentré sur des disciplines comme le droit (*fiqh*), théologie, lettres et sciences auxiliaires (Laroui, 2001, p197). Les débouchés de ces formations sont principalement la judicature et la chancellerie¹⁰, qui sont sous la tutelle du sultan et du *makhzen*.

Par conséquent, des métiers comme *cadis* (juges), *moufti*¹¹ ou *adel* jouissaient d'un grand prestige dans la société mais demeuraient des professions publiques ou parapubliques.

Par contre des métiers, dont l'enseignement se fait à l'extérieur du système traditionnel se trouve moins organisés et mal estimés comme l'*oukil*¹² dans la sphère judiciaire ou le *tbib* (médecin) dont la sphère est occupée par des charlatans et des commerçants de drogues et d'herbes.

Donc Azziman (1980, p98) conclut pour les professions d'ordre intellectuel que « *le Maroc traditionnel ne connaît pas la profession libérale. Les activités qui ont le même objet que les professions libérales s'éloignent de la profession libérale par leur dépendance et leur caractère public ou parapublic* ».

Un enseignement négligeant des disciplines pouvant diffuser les techniques d'enregistrement et de comptabilité, un système fiscal élémentaire, ne disposant pas d'une organisation qui lui

⁸ « ne faisant plus partie de programme officiel, ces disciplines sont devenues objet de monopole de quelques familles qui les transmettent de père en fils, à tel point que, lorsque les besoins se feront plus pressants (pour l'artillerie, la cartographie et la topographie dans l'armée, la comptabilité dans l'administration), le sultan 'A. Rahman commencera par obliger certains 'alims à divulguer leurs connaissances » (Laroui, 2001, p199, souligné rajouté)

⁹ *Zaouia* : le siège d'une *tariqa* (ordre ou confrérie suivant les enseignements d'un *shaykh*) avec une mosquée et des espaces pour l'hébergement et l'enseignement.

¹⁰ Les disciplines dont les débouchés ont disparu dans les fonctions publiques se sont vues exclues de l'enseignement traditionnel. Pour plus d'information sur le système d'éducation au Maroc au XIX siècle, cf. Laroui (2001).

¹¹ Les *mouftis* sont des juri-conseils qui donnent des consultations en matière juridique et religieuse (Azziman, 1980, p. 88)

¹² *Oukil* désigne la personne qui représente les plaideurs en exposant leur point de vue. L'*oukil* ne défend pas et n'argumente pas.

est propre, mais considéré comme un simple moyen de renflouer les caisses de l'Etat (*baït Almal*) et une économie faible, tous ces éléments n'ont pas fourni un contexte propice au développement de la comptabilité comme une discipline entière.

2.2. LE PROTECTORAT FRANÇAIS AU MAROC : IMPORTATION DE LA PROFESSION COMPTABLE

Aucune des grandes puissances européennes n'arrivant pas à étendre son contrôle sur le Maroc sans rentrer en conflit avec les autres, elles se rendent toutes à la conférence d'Algésiras¹³ en 1906. le 7 avril 1906, l'acte final d'Algésiras est accepté par les 11 délégations européennes, la délégation américaine et la délégation marocaine.

L'objectif déclaré du traité est l'ordre, la paix et la prospérité au Maroc, en préservant la souveraineté du sultan et l'intégrité du territoire sous son contrôle. La réalité a été différente (Pennell, 2000, p132).

Mais pour atteindre cet objectif (ordre, paix et prospérité) plusieurs réformes ont été imposées qui vont affaiblir le pouvoir du *makhzen*. Les marchés marocains ont été ouverts aux européens en réduisant les taxes sur l'exportation des denrées agricoles. Les services de douanes sont chapotés par une commission de trois hommes dont deux sont européens. Dans les ports, les forces de police sont sous l'autorité du sultan mais dirigées par un inspecteur général suisse secondé de deux officiers, un français et un espagnol. La nouvelle banque d'Etat créée en 1907 suite à l'acte de 1906, avait pour mission principale d'agir comme trésorier de l'Etat. Son conseil d'administration est composé par les représentants des pays qui ont participé à son capital (principalement la France, qui détenait plus de 20% en 1907 jusqu'à atteindre 57% en 1947 en achetant les parts des autres pays (Delanoë, 1991)). Un haut commissaire marocain y siégeait mais il n'avait pas le droit d'interférer dans les décisions. Le Maroc contracte plusieurs emprunts qui ne feront que soumettre de plus en plus son système financier.

Juste après l'ouverture de l'Economie marocaine à la participation européenne par l'acte d'Algésiras, et même avant l'établissement du protectorat français sur le Maroc en 1912, plusieurs géants industriels européens ont commencé à s'installer au Maroc. Une filiale du groupe Schneider a remporté un contrat pour construire les ports de Casablanca et Safi. Dans le secteur minier, deux sociétés sont créées en Espagne et une en France entre 1907-08

¹³ Cette conférence a été appelée par l'Allemagne qui désirait « internationaliser » la question du Maroc, une manière pour elle de miner l'Entente Cordiale.

(Pennell, 2000, p133). Les grandes compagnies et les grands propriétaires terriens européens détiennent de plus en plus de terre principalement à proximité du littoral et des villes.

Après le protectorat en 1912, plusieurs entreprises sont créées : l'Énergie électrique du Maroc, la Société marocaine de distribution d'eau, de gaz et d'électricité, la Société marocaine de travaux publics, la Compagnie chérifienne de magasins généraux...etc.

Mais à côté de cette nouvelle économie capitaliste implantée par les européens, les marocains ont gardé une économie traditionnelle et qui est de plus en plus en difficulté. Cette dualité économique se retrouvait dans les institutions et dans la société.

Le protectorat français reconnaît la souveraineté du sultan, et la résidence générale est une institution à part entière, aux côtés du *makhzen*. Les lois, après établissement par la résidence générale dans la majorité des cas, sont remis pour approbation par le conseil des vizirs et promulgués par dahir du sultan.

Côté judiciaire, les autochtones étaient assujettis aux juridictions traditionnelles, alors que les européens sont assujettis aux juridictions françaises au Maroc. Cette dichotomie est parfaitement illustrée par les métiers. Alors que des professions sont créées et organisées pour exercer au service de la communauté étrangère. Les métiers existants avant 1912 ont perduré et même dans quelques cas renforcés par la loi. Gardons la sphère judiciaire comme exemple d'illustration. Alors que l'*oukil* continuait à exercer dans les juridictions traditionnelles¹⁴ (et nul autre qu'un marocain musulman ne peut exercer ce métier) la profession d'avocat est créée en 1913 par le code des procédures civiles¹⁵.

Les marocains ont été exclus des nouvelles professions implantées au Maroc soit expressément (ex : bâtonnier) soit par l'impossibilité pour eux, dans l'état de dichotomie de la société, de satisfaire les conditions d'accès à ces professions, vu que les diplômes exigés sont français.

La question qui se pose est de savoir si la profession comptable a vécu les mêmes conditions que les autres professions installées au Maroc.

La profession comptable en France présente un processus d'organisation particulier par rapport aux autres professions du même niveau de prestige et d'expertise. La profession comptable a été parmi les dernières à être organisée en France. L'ordre des experts comptables et des comptables agréés a été créé en 1942 et réformé par l'ordonnance de 1945¹⁶.

¹⁴ Le métier d'*oukil* est renforcé par un dahir en 1925 (Azziman, 1980).

¹⁵ La profession d'avocat subira une importante réforme en 1924.

¹⁶ Ramirez (2001) discute les raisons de ce retard et l'incapacité des professionnels comptables à délimiter leur champ social.

L'implantation d'une économie capitaliste ne s'est pas effectuée sans importer avec elle les compétences nécessaires à son bon fonctionnement. Parmi ces technologies importées, la comptabilité.

L'annuaire du Maroc de 1912 et 1913 illustre ce propos. Malgré le fait qu'on n'y trouve pas d'expert comptable ou comptable agréé référencé, les présentations des banques installées au Maroc à cette date indiquaient les noms des directeurs d'agence, des chefs de caisse et des comptables ou chefs comptables. Parmi les noms des comptables aucun nom marocain n'a été relevé.

Quelques syllabus de formation technique font apparaître des enseignements de comptabilité. Lors de la création d'une formation technique au lycée de Rabat, plusieurs comptables ont manifesté leur motivation à assurer des cours de cette discipline.

Dans les années 1940 plusieurs entreprises marocaines étaient cotées aux marchés financiers de Casablanca et de Paris. Vu que les entreprises sont principalement des filiales de grandes entreprises en Europe, le transfert de technologie s'est opéré par l'importation d'une population de comptables au Maroc. Si l'apparition d'un corps de professionnels au Maroc a été la conséquence de ce transfert de structures nécessitant cette technique, la question qui se pose est « est ce qu'il y a eu par la suite une production au Maroc de professionnels en comptabilité ? »

L'enseignement au Maroc a été segmenté en plusieurs catégories. A côté des écoles françaises et des lycées français dans les villes, il y avait les écoles rurales, les écoles berbères, les écoles juives, les écoles urbaines et les écoles urbaines des fils de notables (Belkbir, 2003). Alors que les enseignements dans les écoles urbaines normales se focalisaient sur des disciplines professionnelles (principalement manuelles), dans les écoles urbaines des fils de notables, une attention particulière a été portée aux contenus de l'enseignement qui était très différent de celui des autres catégories des écoles de façon à préparer les enfants des notables à des postes de fonctionnaires ou des carrières dans le monde des affaires, comme leurs parents. Ainsi parmi les matières enseignées on trouve des matières de gestion et d'administration parmi lesquelles la comptabilité¹⁷ (Belkbir, 2003, p 192).

La suite des études après le lycée était principalement assurée par l'Institut des Hautes Etudes Marocaines créé en 1920. Dans cet institut, à côté de la préparation d'un environnement pour effectuer des recherches sur le Maroc, on pouvait préparer des diplômes dans les langues,

¹⁷ La comptabilité aussi a été enseignée dans les écoles françaises -musulmanes et les écoles françaises- israélites

linguistiques berbère et arabe, droit marocain traditionnel, géographie, sociologie du nord-africain, droit administratif et commercial français...etc.

Sous l'égide de cet institut deux centres d'Etudes juridiques ont été créés à Rabat et Casablanca. Dans ces deux centres plusieurs diplômes, principalement en droit, des universités d'Alger, Bordeaux et Toulouse pouvaient être obtenus. Dans ces mêmes centres, un diplôme local autour des disciplines économiques était délivré par l'Institut des Hautes Etudes Marocaines (IHEM).

El Omari et Saboly (2005) ont trouvé la trace de centre d'examen pour le diplôme d'expertise comptable à Rabat. Mais il n'est pas encore vérifié si ce diplôme était préparé sous l'égide de l'IHEM.

En parallèle à l'enseignement public, des écoles privées ont été créées au Maroc, principalement dans les grandes villes. Cet enseignement privé couvrait le primaire et le secondaire. Nous avons trouvé la trace de l'implantation à Rabat de l'Ecole Pigier¹⁸ dont l'enseignement se focalisait sur la gestion et ses disciplines.

2.3. ORGANISATION DE LA PROFESSION COMPTABLE AU MAROC

Dans ce point nous essayerons de retracer grâce à des documents internes à la résidence générale et sa correspondance avec la métropole le processus de l'élaboration de la profession comptable¹⁹.

Après l'installation de la profession comptable et son développement grâce à l'économie capitaliste implantée au Maroc suite au protectorat, il est prévisible que cette profession s'organise principalement après l'organisation de la profession comptable en France, et des autres professions au Maroc.

La première corporation créée au Maroc est la compagnie des experts comptables au Maroc (CECM), compagnie créée en 1947, deux ans après l'ordonnance de 1945 en France, qui ne pouvait être appliquée au Maroc, vu qu'il n'était qu'un protectorat français et non une colonie²⁰.

¹⁸ L'existence de cette école privée a été retrouvée dans une requête déposée par le directeur de cette école à la direction de l'instruction, auprès de la résidence générale, pour déroger à une décision prise par cette direction d'exclure de cette école un étudiant marocain. Le directeur avançait les raisons suivantes : que l'élève est le fils d'un fonctionnaire, qu'il est un des meilleurs éléments de l'école et que cette même direction de l'instruction a donné son accord pour son admission l'année précédente (Archives Nationales du Maroc (Enseignement)).

¹⁹ Archives diplomatiques de Nantes, France. Fond : « secrétariat général du protectorat », Cartons : 137 et 335.

²⁰ Cette distinction se base sur le statut juridique qui s'opposerait à l'application des lois françaises au Maroc. L'Algérie, colonie française, a été dotée d'un conseil régional de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés et dont des membres siégeaient dans le conseil national à Paris.

Cette compagnie a émis le souhait auprès de la résidence générale à Rabat de voir sa profession organisée, à l'image de la réforme entreprise en France.

Juillet 1948, le sous secrétariat d'Etat aux affaires économiques transmet aux affaires étrangères son souhait et le souhait de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés (OECCA) de l'envoi d'une mission de la métropole au Maroc, dans le but d'étudier la possibilité d'organiser la profession d'expert comptable au Maroc sur « les mêmes bases » qu'en France. Quelques semaines après, le ministère des affaires étrangères (direction d'Afrique-Levant) retransmet cette proposition à la résidence générale au Maroc.

L'étude de cette proposition a été assignée à la direction des finances de la résidence générale, qu'elle répondait de ne voir aucune objection à la venue de cette mission de la métropole mais insiste auprès du secrétariat général du protectorat (SGP) que les frais de cette mission ne soient pas supportés par le budget de la résidence.

Le SGP demande à la direction des finances de consulter la CECM par l'entremise de la chambre de commerce et d'industrie de Casablanca, et demande au ministère des affaires étrangères français (MAEF) (octobre 1948) de patienter jusqu'à l'obtention des résultats de cette consultation pour éviter de donner le sentiment d'être exclus de cette discussion aux membres de la CECM.

A cette lettre le directeur d'Afrique-Levant (MAEF) a répondu quelques jours après dans le but d'influencer les décisions de la résidence générale. Le passage suivant de sa lettre est très parlant de cette intention : *"si le statut de protectorat s'oppose, de toute évidence, à l'introduction pure et simple dans ce territoire de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés tel qu'il a été institué par l'ordonnance du 19 septembre 1945, le secrétaire d'Etat aux affaires économiques estime qu'il y aurait le plus grand intérêt à ce que la profession fut organisée au Maroc sur les mêmes bases et d'après le même principe qu'en France en vue, d'une part, de donner à l'exercice de cette profession les garanties indispensables et, d'autre part, de permettre éventuellement l'établissement de relations professionnelles entre les deux organisations française et marocaine[...]*le secrétaire d'Etat aux finances et aux affaires économiques me signale que son attention a été appelée sur l'opportunité que présenterait l'institution au Maroc de commissaires de sociétés analogues à ceux qui, en France, sont agréés par les cours d'appel conformément aux articles 32 et 33 de la loi du 24 juillet 1867...»

La pression exercée par le directeur de l'Afrique-Levant est plus importante, vu qu'il n'est plus question d'une mission pour analyser la situation au Maroc, mais d'une mission pour établir un projet de réforme.

La volonté de réformer au Maroc la profession de commissaire aux sociétés (fonction créée au Maroc par le code des procédures civiles de 1913) à l'image de la réforme en France, pose une double question : est ce que cette volonté émane du seul souci d'organiser une profession importante pour la bonne marche de l'économie ou vient d'une volonté de ne pas laisser ce champ libre aux experts comptables. Malheureusement à ce jour nous ne disposons pas d'éléments qui peuvent constituer une réponse valable.

Il s'avère, selon la consultation de la direction des finances que la CECM est favorable à l'intervention de l'OECCA. Ce dernier essaya de nouveau de pousser le MAEF à intervenir auprès de la résidence générale pour l'impliquer dans l'organisation de la profession comptable au Maroc.

Pendant les derniers six mois de 1948, l'OECCA a essayé de s'impliquer dans l'organisation de la profession comptable au Maroc, à travers le sous-secrétariat d'Etat aux affaires économiques dont le directeur n'est que le haut commissaire de l'Etat auprès de cet ordre. Le sous-secrétariat d'Etat aux affaires économiques, comme ne pouvant intervenir directement auprès de la résidence générale, il a été obligé de passer par la voie hiérarchique, à savoir par le MAEF qui ne faisait parfois que retranscrire le courrier de l'OECCA ou du sous secrétariat d'Etat aux affaires économiques, et même parfois de les retransmettre en courrier joint à la résidence générale au Maroc.

La correspondance en 1949 entre la résidence générale et la métropole est moins importante. Nous avons retrouvé deux lettres. Dans la première le MAEF demande au résident général de le tenir, ainsi que l'OECCA, au courant du résultat de la consultation faite auprès des professionnels comptables et de la CECM. Six mois après (Juin), le MAEF réitère sa demande et demande de recevoir une copie du projet de loi d'organisation de la profession comptable s'il y en a un qui est élaboré.

De 1950 à 1953, nous n'avons pas trouvé à ce jour des traces de courriers entre la métropole et le Maroc à ce sujet. Nous pensons qu'il y a eu des contacts entre les deux durant cette période, mais non retrouvés dans les archives à ce jour.

Mais il est facile, à partir de la correspondance interne à la résidence générale, ou entre cette dernière et la métropole en 1954, de comprendre en globalité ce qui s'est passé pendant cette période (50-53) sur laquelle nous n'avons pas de preuve directe.

Pendant cette période le service juridique a élaboré un projet de loi pour réglementer le port des titres d'expert comptable et de comptable agréé. Il n'est pas prévu par ce projet de loi la création d'un ordre semblable à l'ordre français.

L'accès direct à ces deux titres est conditionné par l'obtention du diplôme d'expertise comptable pour les experts comptables et d'un diplôme de deuxième cycle pour les comptables agréés. Les professionnels n'ayant pas ces diplômes, doivent remplir des conditions d'expérience. Le nombre d'années d'expérience exigé est d'autant plus important que le diplôme est faible.

Le directeur des finances du protectorat demande au service juridique la suppression des dispositions transitoires et leur remplacement par un examen. Cette proposition n'est pas totalement écartée par le service juridique. Mais vu le délicat consensus réuni autour de cette réforme, le service juridique de réexaminer cette proposition lors de l'élaboration des décrets d'application de la réforme.

A notre avis, la question d'examen aurait posé deux problèmes. Le premier est de savoir à qui incombera la responsabilité d'organiser cet examen, est-ce la direction de l'enseignement vu que la réforme ne prévoit pas la création d'un ordre, ou fallait-il demander à une structure de la métropole (ministère de l'enseignement ou l'OECCA) de l'organiser. Mais cela aurait comme conséquence une perte d'indépendance de décision dans cette réforme, fait qui n'est pas compatible avec la volonté affichée durant ce processus.

Le président de la section marocaine de la chambre des experts comptables diplômés par l'Etat (SMCECDE) envoie une lettre²¹ pour rejeter en bloc le projet de la réforme. Il tient un réquisitoire très sévère contre le projet de réforme. Selon lui, seuls les experts comptables diplômés sont reconnus qualifiés à donner des avis concernant l'organisation de la profession. Il refuse la création de deux catégories de professionnels ainsi que les dispositions transitoires, car elles sont larges et pourront permettre à des non compétents d'accéder à la profession. Pour le président de la SMCECDE, la réforme ne fera que reproduire les problèmes et les conflits que la création de l'OECCA a causés en France.

Le fait d'insister sur l'importance du diplôme comme principal critère d'accès à la profession n'est pas nouveau aux discussions de l'organisation de la profession comptable. La création du brevet d'expertise comptable en France en 1927 visait, en plus de donner à cette profession un certain prestige dans la société, d'exclure un groupe de praticiens jugés non compétents.

Le président de la SMCECDE ne s'oppose pas à la création d'un ordre mais à l'idée de réunir sous un même ordre deux professions. Un ordre où la deuxième profession (comptable agréé) serait la majoritaire, ce qui causerait selon lui des désordres qui seront « amplifiés par la dualité des populations qui coïncident avec la dualité des professions » (dernier passage de la

²¹ Lettre du 02 mars 1954, du président de la section marocaine de la chambre des experts comptables diplômés par l'Etat. Archives diplomatiques, Nantes, fond «Maroc, secrétariat général du protectorat », carton N° 137.

lettre du président de la SMCECDE). La profession de comptable agréé pourrait être, théoriquement²², plus accessible aux marocains que la profession d'expert comptable, ce qui explique le dernier passage de la lettre du président de la SMCECDE sur la coïncidence des dualités des populations et des professions. A cette lettre nous n'avons pas trouvé de réponse de la part de la résidence générale. Nous pensons que le poids très faible des experts comptables diplômés à cette date (5 experts comptables diplômés) n'a pas tiré en faveur de leurs arguments.

Durant la période de préparation du projet d'organisation de la profession comptable, la résidence générale est restée peu favorable à l'idée de recevoir une mission de la métropole.

M. Brunet, le secrétaire d'Etat aux affaires économiques et haut commissaire auprès du conseil supérieur de l'OECCA, a demandé en juin 1954 à la diplomatie française de faire pression sur la résidence générale pour accepter cette mission et reporter la soumission du projet de réforme au conseil des vizirs. Le passage suivant de la lettre de la diplomatie française est très révélateur : « *sur le plan psychologique aussi bien que professionnel, M. Brunet considère comme hautement désirable que le projet, même s'il ne devait subir aucune retouche, soit examiné en commun en raison de ses incidences probables* ». N'arrivant pas à faire pression sur la résidence générale pour qu'elle accepte la vision qu'ont les structures de la métropole de la réforme de la profession comptable au Maroc, ces dernières ont cherché à grader un côté cérémonial, en demandant d'organiser une réunion de M. Brunet avec les responsables au Maroc même si cette réunion ne donnera pas lieu à des changements sur le projet de loi.

Dans la même période, la section marocaine de la chambre des experts comptables diplômés par l'Etat ne recevant pas de réponse, c'est le président de cette chambre à Paris (M. Reydel) qui écrit au secrétariat général du protectorat pour demander un exemplaire de la loi et une réponse par rapport à la première lettre de la section marocaine.

Le protectorat accepte de surseoir à la soumission aux conseils des vizirs du projet de loi prévue en octobre 1954, et accueille M. Brunet en insistant auprès de la diplomatie que ce dernier ne pourra participer qu'à l'élaboration des décrets d'application de la réforme.

Fin octobre M Brunet arrive au Maroc et après sa rencontre avec les professionnels de la CECM, il se réunit avec des hauts responsables de la résidence générale en revenant sur quelques propositions déjà faites et en maintenant d'autres.

²² Nous supposons que la profession de comptable agréé aurait pu être accessible aux marocains vu que les diplômes exigés pouvaient être obtenus dans les années 1940 par les marocains.

La principale position abandonnée est la création d'un ordre des experts comptables, car il estime que cette organisation a posé quelques inconvénients en France, et que la seule protection du titre serait plus adéquate pour le Maroc. Il rejoint sur ce point la position de la résidence générale au Maroc mais pas pour la même raison. L'exposé des motifs du dahir de 1954 réglementant le port des titres d'expert comptable et de comptable agréé donne la simple raison que la profession comptable est trop jeune au Maroc pour que son développement soit contraint par un cadre aussi strict qu'un ordre.

Par contre, M. Brunet maintient l'idée de ne pas consacrer deux catégories professionnelles au sein de la profession comptable. Il est clair que M. Brunet défendait les revendications des experts comptables, qui dans un marché où la majorité de leurs services peuvent être assurés par les comptables agréés, se voient menacés.

La vision du protectorat est de ne consacrer aucun monopole sur les services comptables, mais de protéger des titres et les réserver à des personnes qui ont poursuivi de longues études pour s'en prévaloir, par contre l'expertise comptable par exemple peut être assurée par un ingénieur conseil ou un comptable agréé.

La vision de la résidence générale différerait aussi de celle de l'OECCA et ses soutiens par rapport à la réglementation du titre de comptable agréé. Cette communauté est plus importante au Maroc que celle des experts comptables, et ne pas réglementer leur titre c'est affaiblir leur position par rapports aux professionnels venant de la métropole, et ne pas garder un parallélisme avec la métropole (concernant les conditions d'accès) ne sauvegardera pas leurs intérêts en cas de mobilité vers la métropole.

3. ECHEC DE L'ISOMORPHISME : LE MAROC DECIDE DE SA REFORME

La notion d'isomorphisme a été mobilisée par DiMaggio et Powell (1983) pour répondre à la question centrale de leur recherche pourquoi les organisations deviennent de plus en plus semblables. Cette ressemblance vient d'un processus de conformité de ces organisations à leur environnement. L'isomorphisme identifie et décrit le processus de pression qui s'exerce sur les organisations et les modalités par lesquelles ces organisations adoptent la même structure ou la même pratique. Si l'environnement institutionnel est supposé par les premiers auteurs du néo-institutionnalisme comme unique et monolithique, les nouvelles recherches s'accordent qu'il puisse exister des situations où plusieurs institutions existent, se recoupent partiellement et offrent parfois des conceptions alternatives (Scott, 2001, p.208). Les organisations, en se conformant à telle ou telle conception, le font dans le but d'obtenir la légitimité de leur environnement. Cette recherche de la légitimité peut conduire à des adoptions de structure ou

de pratique qui ont plus trait à un fait cérémonial qu'à une réponse à un besoin technique ou une recherche d'efficacité (Meyer et Rowan, 1991).

Les trois processus d'isomorphisme développés par DiMaggio et Powell (1983) sont : la coercition, la diffusion des normes et le mimétisme.

Dans le cas étudié, le processus d'isomorphisme aurait pu avoir comme effet l'adoption par le Maroc d'une réforme semblable ou répondant aux attentes de la métropole. Mais le résultat est que la réforme de la profession comptable a suivi un autre schéma que celui pouvant obtenir une légitimité auprès de la métropole et ses structures.

Dans les trois sections qui suivront, nous exposerons les trois types d'isomorphisme, comment ils ont fonctionné dans le cas étudié, et pourquoi ils n'ont pas abouti à la conformité à laquelle on pouvait s'y attendre, et comprendre ainsi la première forme d'organisation de la profession comptable au Maroc et son processus.

3.1. ISOMORPHISME COERCITIF

L'isomorphisme coercitif « *résulte de pressions formelles ou informelles exercées sur les organisations par d'autres organisations, desquelles elles sont dépendantes, et par les attentes culturelles de la société à l'intérieur de laquelle ces organisations fonctionnent* » (DiMaggio et Powell, 1983, traduction personnelle). Les organisations se conforment donc aux exigences de leur environnement, sous la pression du pouvoir ou après persuasion ou en rejoignant une collusion. DiMaggio et Powell (1983) insiste sur le rôle central que l'Etat joue dans cet isomorphisme. Dans le cas de l'organisation de la profession comptable, ce rôle est plus important dans un pays comme la France que dans un pays anglo-saxon (Ramirez, 2001). Le pouvoir de l'Etat s'exerce principalement par la loi. Les décisions politiques touchent une large population d'organisations, ce qui rend ces décisions inadaptées à une partie de cette population. Par conséquent, des organisations se conforment pour des raisons cérémoniales, qui ne restent pas sans conséquence (positive ou négative) sur leur fonctionnement.

Le pouvoir législatif de la métropole ne pouvait s'exercer au Maroc, à cause du statut de protectorat que lui confère le traité de 1912. Ainsi l'ordonnance de 1945 créant l'OECCA ne pouvait être appliquée en tant que telle au Maroc. La résidence propose des lois au makhzen qui les promulguait par des dahirs du sultan ou décrets des vizirs.

Dans le cas étudié, le processus de pression sera déclenché par l'OECCA, qui désire voir une réforme appliquée au Maroc selon sa vision. Mais l'OECCA²³ ne dispose pas de l'influence suffisante pour s'imposer comme participant à la réforme auprès du protectorat. L'OECCA cherche le soutien politique de la diplomatie française à travers le secrétariat d'Etat aux affaires économiques pour donner plus de légitimité à sa requête.

La résidence générale comme gérante des intérêts de la métropole au Maroc, a été supposée se conformer à la volonté de la diplomatie, soit à cause du pouvoir de la métropole soit d'une façon plus cérémoniale. Mais la résidence est restée réticente à l'immixtion de la métropole dans cette réforme, et si elle a accepté la venue du commissaire d'Etat auprès de l'OECCA, c'était purement cérémonial car la visite n'a pas modifié la réforme que la résidence a dessinée.

Alors pourquoi l'isomorphisme coercitif n'a pas pu pousser la résidence à se conformer aux exigences de son environnement ?

Un premier élément de réponse réside dans la dichotomie que la théorie institutionnelle instaure entre l'institutionnel et le technique. Des organisations peuvent se conformer cérémoniellement en occultant dans leur décision l'effet de cette conformité sur leur fonctionnement. Nous rejoignons l'idée que cette séparation n'est que analytique. La résidence générale a insisté sur le fait que la réforme doit être la plus adaptée à la réalité de la profession comptable au Maroc, pour qu'elle serve les intérêts des professionnels, organise ce champ et ne pas stopper le développement de cette profession. Le souci d'efficacité a primé dans le discours défendant la réforme.

Le deuxième élément de réponse peut provenir de la grande latitude de gestion et indépendance financière dont jouissait le protectorat envers la métropole et le système politique instauré au Maroc. Carpenter et Feroz (2001) ont montré que la dépendance de ressources donne à celui détenant ces ressources un pouvoir coercitif sur ceux qui en dépendent. Le protectorat pendant les années 1940 et 1950 était indépendant financièrement et la guerre de soumission des régions dissidentes²⁴ était finie. Le Protectorat ne dépendait pas des ressources de la métropole, mais il lui en était un fournisseur.

La fait que l'isomorphisme coercitif de la métropole sur la résidence générale au Maroc n'a pas abouti à la conformité de cette dernière vient aussi du fait que l'environnement institutionnel n'est pas monolithique. L'environnement institutionnel de la résidence générale

²³ Normalement, l'OECCA aurait pu exercer une grande influence sur les professionnels comptables installés au Maroc. Nous discuterons la faiblesse de l'influence de l'OECCA lors de l'analyse de l'isomorphisme normatif et de l'isomorphisme cognitif.

²⁴ Appelée aussi « effort de pacification du pays »

du protectorat est la métropole et le *makhzen*. Vu que la résidence générale ne désirant pas élaborer une réforme ayant toutes les faveurs de la métropole, cette dernière aurait pu demander aux vizirs directement de refuser la proposition de loi et faire signer par le sultan un dahir qui organise la profession selon sa guise. Mais recourir au *makhzen* face à la résidence générale ne ferait qu'affaiblir sa situation alors que le contexte politique du Maroc fût très agité, à cause de la déportation du sultan Mohammed Ben Youssef²⁵.

3.2. ISOMORPHISME NORMATIF

L'isomorphisme normatif décrit la diffusion dans les organisations de nouvelles pratiques et structures. Ces « innovations » se diffusent car elles ont reçu l'accréditation des professionnels, ce qui leur confère la légitimité de « bonnes pratiques ». Dans ce processus, le rôle des organisations professionnelles est très important dans le « développement collectif d'un ensemble de pratiques et de cadres cognitifs... reflétés dans les croyances collectives, les conventions, et les codes moraux » (Norus, 1997). Les professions et les universités diffusent entre leurs membres et leurs lauréats des valeurs, des méthodes de travail et des normes communes.

Donc pour DiMaggio et Powell (1983) l'isomorphisme normatif provient essentiellement du processus de professionnalisation. Ils interprètent la professionnalisation comme « *un effort (lutte) collectif des membres d'un métier pour définir les conditions et les méthodes de leur travail, pour contrôler la « production des producteurs » [...] et pour établir une base cognitive et une légitimité pour l'indépendance de pratique* » (DiMaggio et Powell, 1983, traduction personnelle).

Dans le cas étudié, il est possible de dire que cette définition ne s'applique pas totalement et par conséquent l'isomorphisme normatif ne s'est pas produit. La profession comptable en France, représentée par l'OECCA et représentée dans le processus de la réforme de la profession comptable au Maroc par le haut commissaire d'Etat auprès de l'OECCA (M.Brunet), défendra principalement les intérêts des experts comptables. L'effort n'est plus collectif pour se distinguer d'une autre catégorie de professionnels exerçant sur le même champ (comme les ingénieurs conseils ou les organisateurs de comptabilité), mais pour exclure une partie de cette même « profession ». Une grande partie des travaux des experts comptables peut être assurée par les comptables agréés. Cette volonté des experts comptables d'évincer une partie de la population comptable (comptables agréés) enlève à leur demande la légitimité de travailler pour l'intérêt général, vu que son seul but est de réduire la concurrence.

²⁵ Appelé après l'indépendance : Roi Mohammed V.

En plus de souffrir, à notre avis, d'un manque de légitimité, la professionnalisation des experts comptables au Maroc souffre d'un handicap assez lourd qui est de ne pas contrôler la « production des producteurs ». En plus du fait que le diplôme d'expertise comptable soit délivré par l'enseignement public, les dispositions transitoires qui seront appliquées par une commission de hauts fonctionnaires réduiront leur capacité à contrôler l'accès à leur profession.

DiMaggio et Powell (1983) rappelle que la force de l'isomorphisme normatif est d'autant plus importante quand une large communauté appartient à une organisation professionnelle. Ce qui n'est pas le cas pour les experts comptables au Maroc. En 1954, il y avait 5 experts comptables diplômés au Maroc, un peu plus comme experts comptables, mais largement moins que les comptables agréés.

La faiblesse de l'influence de l'OECCA au Maroc (la jeunesse de cette organisation créée en 1945 et le nombre faible des experts comptables au Maroc) conjuguée au manque de légitimité de leur demande d'exclure une profession déjà reconnue en France et représentée dans cette même organisation ont fait que la résidence générale est restée défavorable à leurs arguments.

3.3. ISOMORPHISME MIMETIQUE :

La troisième source d'isomorphisme distinguait par DiMaggio et Powell (1983) est l'isomorphisme mimétique. Pour ces auteurs les organisations imitent d'autres organisations quand elles font face à l'incertitude. En imitant ces pratiques ou structures qu'elles jugent performantes, ces organisations veulent améliorer leur légitimité à l'intérieur de l'environnement organisationnel et réduire leur vulnérabilité face à l'incertitude.

Une des grandes motivations du mimétisme organisationnel est la recherche de comparabilité, car la similarité a comme conséquence que les organisations peuvent travailler plus facilement ensemble (DiMaggio et Powell, 1983).

Zucker (1987) soutient que lorsqu'une pratique est institutionnalisée, il est difficile de changer un élément sans altérer les autres et les amener au changement. Cela rend le changement de telle pratique très difficile, vu le haut niveau d'interconnectivité entre les organisations. Ce qui induit le résultat suivant : pour qu'un changement soit viable, il est important de tenir compte des liens entre les organisations.

A ce jour, nous n'avons pas trouvé d'éléments qui peuvent nous indiquer que suite à l'organisation de la profession comptable en France, les responsables au Maroc ou les professionnels ont voulu imiter ce changement et l'adopter au Maroc.

Mais il est plutôt intéressant de voir sous le prisme de l'isomorphisme comment cette réforme s'est construite en comparaison avec la réforme française d'un côté, et par rapport aux propositions des structures de la métropole.

Le dahir réglementant le port des titres d'expert comptable et de comptable agréé ressemble à plusieurs égards à l'ordonnance de 1945 en France, à l'exception majeure de non création de l'ordre et de non attribution de monopole du marché de la comptabilité à ces professionnels.

Mais concernant les conditions requises pour porter les deux titres ressemblent aux conditions pour être inscrit sous ce titre à l'OECCA. Par exemple, pour accéder à la profession d'expert comptable, la condition principale est d'obtenir le diplôme d'expertise comptable. L'existence de dispositions transitoires pour accéder aux deux titres pour les professionnels qui ont une grande expérience mais pas les diplômes exigés est un autre point de ressemblance entre les deux réformes. Il est clair qu'en partie cette protection des deux titres professionnels s'est inspirée de l'organisation française mais sans toucher au volet du fonctionnement de la profession elle-même. La consécration de deux catégories professionnelles (expert comptable et comptable agréé) est un autre point de ressemblance.

Si nous avons émis des réserves, faute de preuves, à ce que l'imitation soit la raison principale de cette réforme au Maroc, nous sommes convaincus que un des buts de cette ressemblance est de garder une certaine comparabilité entre les deux structures. Conscients des liens qui existent entre les deux corps professionnels en France et au Maroc²⁶, les responsables au Maroc ont préféré garder une base de comparabilité entre les deux titres en France et au Maroc, de façon que les professionnels installés au Maroc ne soient pas désavantagés par rapport aux professionnels venant de la métropole, et ne soient pas aussi désavantagés au cas où ils repartent en métropole.

Cette forte interconnectivité entre les deux pays, les deux sociétés et particulièrement les deux corps professionnels (relation entre métropole et colonie) explique les similarités des deux réformes. Mais comment expliquer la non création d'un ordre comparable au français au Maroc? au-delà de la raison de jeunesse de la profession comptable avancée par l'exposé des motifs du dahir de 1954 : « *Enfin dans un pays dont l'économie est au cours de transformation et s'agissant de l'exercice d'activités dont l'importance s'est révélée récemment, il convient de ne point contrarier par une réglementation trop rigide une évolution qui s'annonce pleine de promesses* », nous pensons que le choix de ne pas créer un ordre des experts comptables et des comptables agréés au Maroc a été dicté aussi par la

²⁶ Par « liens entre les deux corps professionnels » nous voulons désigner la mobilité des professionnels entre les deux pays.

mauvaise image du fonctionnement de l'OECCA français qu'on retrouve dans le discours des uns et des autres. Le président de la section marocaine de la chambre des experts comptables diplômés par l'Etat fustige l'OECCA d'organisation connaissant beaucoup de problèmes de fonctionnement, de conflits internes et d'affaires scandaleuses. M Brunet sous secrétaire d'Etat aux affaires économiques et haut commissaire de l'Etat auprès de l'OECCA soutient que des problèmes sont nés à cause de la cohabitation sous le même égide de deux catégories professionnelles. Le conseiller juridique du protectorat, dans une note adressée au secrétaire général du protectorat, estime qu'il ne faut pas se hâter d'appliquer au Maroc une réforme qui est de plus en plus contestée en France (l'Ordre national est profondément divisé par la rivalité entre les experts comptables et les comptables).

Il est clair que ce discours aurait découragé la résidence générale à imiter une réforme qui n'a pas encore acquis toute la légitimité de la part de son environnement.

4. CONCLUSION

Avec un retard par rapport aux autres professions, la profession comptable a reçu en 1954 la première attention du législateur, à travers le dahir du 8 décembre qui régleme le port des titres d'expert comptable et de comptable agréé. Cette décision prise par la résidence générale (de ne réglementer que le port des titres, de ne pas créer d'ordre professionnel, et de consacrer deux catégories professionnelles concurrentes) n'avait pas le consensus de tous les acteurs (L'ordre des experts comptables et des comptables agréés français, le sous-secrétariat d'Etat aux affaires économiques, les experts comptables diplômés).

Ainsi des pressions se sont exercées sur la résidence générale mais sans la faire bouger de ses positions prises après étude des possibilités de réformes envisageables au Maroc.

L'isomorphisme sous ses trois formes n'a pas pu s'exercer pour pousser la résidence générale à se conformer à son environnement.

Premièrement, l'isomorphisme coercitif a échoué à cause du statut particulier du protectorat et de la latitude qu'a acquis la résidence générale à la gestion des affaires marocaines. L'isomorphisme normatif qui aurait poussé à ne consacrer qu'une seule catégorie professionnelle (revendication des experts comptables) n'a pas abouti à cause de la faiblesse et la jeunesse de la profession d'expert comptable au Maroc. Selon le courant weberien de la sociologie des professions (Dyball et al, 2003), l'existence d'une grande communauté de professionnels est nécessaire pour le déclenchement et la réussite d'un processus de professionnalisation.

Les difficultés que vivaient l'OECCA en France et les conflits internes entre les deux catégories ont poussé la résidence générale à ne pas adopter cette structure jugée « non performante ».

La résidence générale a privilégié une réforme qui soit la mieux adaptée au contexte marocain et à la réalité de cette profession dans ce pays, en essayant de sauvegarder les intérêts de toutes les catégories des praticiens. Cela rejoint la vision de Scott et Meyer (1991) de l'institutionnel et le technique comme deux dimensions indépendantes. La réforme déclenchée par un processus institutionnel, n'a pas omis le souci d'efficacité.

L'étude de la première forme d'organisation de la profession comptable au Maroc montre que la notion d'isomorphisme peut expliquer aussi la non ressemblance des organisations, contrairement à son utilisation première par DiMaggio et Powell (1983). Mais cette utilisation dans le sens inverse doit se concentrer plus sur le processus d'isomorphisme que sur son résultat.

La bonne compréhension de ce qui s'est produit au Maroc exige l'adoption de deux récents résultats en remplacement de deux postulats des premiers auteurs de la théorie néo-institutionnelle :

- 1) l'environnement institutionnel n'est pas monolithique, mais constitué de différentes visions, parfois concurrentes.
- 2) les deux dimensions institutionnelle et technique dans un processus d'isomorphisme ne sont pas opposées mais indépendantes.

La théorie néo-institutionnelle en général (et la notion d'isomorphisme pour le cas étudié dans cette recherche) peut être utile pour la compréhension de processus d'organisation professionnelle où le rôle des groupes professionnels n'est pas bien visible et où le rôle de l'Etat est prédominant.

Bibliographie

Sources primaires

Archives Diplomatiques de Nantes, France. Fond : Secrétariat Général du Protectorat. N°137 et 335

Archives Nationales du Maroc, Rabat. Fond : Enseignement.

Dahir 8 décembre réglementant le port du titre d'expert comptable et de comptable agréé.

Sources secondaires

Annisette, M. (2000), 'Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago', *Accounting, Organizations and Society*, 25 (7), 631-59.

Ayache, G. (1983), *Etudes d'histoire marocaine* (Rabat: SMER).

Azziman, O. (1980), *La profession libérale au Maroc* (Rabat: Edition de l'université Mohammed V).

- Belkbir, M. (2003), *Al minehaj attarbaoui bil madrassa almaghribiya zaman al himaya (la méthodologie éducative à l'école marocaine pendant le protectorat)* (Rabat, Maroc: Dar Anachar wa lamaarifa).
- Carpenter, VL. and Feroz, EH. (2001), 'Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles', *Accounting, Organizations and Society*, 26 (7-8), 565-96.
- Chua, W.F. et Poullaos, C. (1993), 'Rethinking the profession-state dynamic: The case of the Victorian charter attempt, 1885-1906', *Accounting, Organizations and Society*, 18 (7-8), 691-728.
- Chua, W. F. et Poullaos, C. (1998), 'The dynamics of "closure" amidst the construction of market, profession, empire and nationhood: An historical analysis of an Australian accounting association, 1886-1903', *Accounting, Organizations and Society*, 23 (2), 155-87.
- Delanoë, G. (1991), *Lyautey, Juin, MohammedV: fin d'un protectorat* (l'Harmattan).
- DiMaggio, PJ. et Powell, WW. (1983), 'The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields', *American Sociological Review*, 48, 147-60.
- Dyball, MC., Poullaos, C., et Chua, WF. (2003), 'The 'phantom' emergence of the Philippine accounting profession', *The 3rd Accounting History International Conference* (Siena, Italy).
- Eden, L., Dacin, M.T., et Wan, W.P. (2001), 'Standards across borders: crossborder diffusion of the arm's length standard in North America', *Accounting, Organizations and Society*, 26 (1), 1-23.
- El Omari, S. and Saboly, M. (2005), 'Emergence d'une profession comptable libérale: le cas du Maroc', *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, 129-48.
- Laroui, A. (2001), *Les origines sociales et culturelles du nationalisme marocain (1830-1912)* (2 edn.; Casablanca: Centre Culturel Arabe).
- Meyer, JW. (1981), Remarks at ASA session on "The present Crisis and the Decline in World Hegemony", Toronto, Canada.
- Meyer, JW. et Rowan, B. (1991), 'Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony', in WW. Powell and P. DiMaggio (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (Chicago: The University of Chicago Press), 41-62.
- Michaux-Bellaire, G. (1904), 'Les impôts marocains', in Mission scientifique au Maroc (ed.), *Archives marocaines* (I; Paris: Ernest Leroux).
- Norus, J. (1997), 'The role of personal and professional networks in the process of technological transformation', *American Behavioral Scientist*, 40 (4), 514-22.
- Pennell, C.R. (2000), *Morocco since 1830: a history* (New York: New York University Press).
- Ramirez, C. (2001), 'Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920-1939)', *Accounting, Organizations and Society*, 26 (4-5), 391-418.
- Scott, W. R. et Meyer, J. W., (1991), 'The Organization of Societal Sectors: Propositions and Early Evidence', in WW. Powell and PJ. DiMaggio (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (Chicago: University of Chicago Press).
- Scott, WR. (2001), *Institutions and organizations*, ed. Sage publications (2 edn.; Thousand Oaks).
- Touron, Philippe (2005), 'The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: an institutional explanation', *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (6), 851-73.
- Uche, Chibuike U. (2002), 'Professional accounting development in Nigeria: threats from the inside and outside', *Accounting, Organizations and Society*, 27 (4-5), 471-96.
- Zucker, LG. (1987), 'Institutional Theories of Organization', *Annual Review of Sociology*, 13, 443-64.